أثر محددات القياس المحاسبي في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أ. م. د. بشير علوان حمد   الباحث: حيدر عمران سهر
قسم الدراسات المحاسبية/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

تاريخ استلام البحث: 2014/9/18   تاريخ قبول النشر: 2014/10/28

The impact of accounting measurement constraints in taxation
An Applied Research in the state Commission for Taxation

Assistant Professor Dr. Basheer Alwan Hamd & Haider Imran Sahar alkhaqani
Baghdad University Post Graduate Institute For Accounting & Financial Studies

المقدمة

تعد الضريبة اداة مالية تقتطع جزء من ثروة الاشخاص الطبيعيين والمعنويين وتحويله الى الدولة لكي تستخدمه في تمويل نفقاتها العامة وادارة شؤون الدولة وقد اصبحت الضرائب اداة تمويل رئيسية يعتمد عليها في احداث تغيرات اقتصادية واجتماعية مختلفة وهي ايضا اداة رئيسية للسياسة المالية.

فلا بد من اعتماد السبل الكفيلة التي يمكن من خلالها الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلفين ويكون من خلال تفعيل العلاقة بين المحاسبة والضريبة.

إن تحقيق العلاقة بين المحاسبة والضريبة يثمر نتائج ايجابية من خلال تظافر جهود الاطراف ذات الاختصاص في علم المحاسبة وعلم الضرائب في تشكيلات الهيئات الادارية الحكومية التي تمتاز بالمهنية والاكاديمية.

ومما هو معلوم فإن المحاسبة تعتمد على وظيفتين أساسيتين هما القياس والتوصيل، فهي نشاط خدمي يهدف إلى تحديد وقياس الأحداث الإقتصادية وإيصال نتائج هذا القياس إلى الأطراف ذات العلاقة.

ونظرا لتشعب موضوع القياس المحاسبي لذا تم التركيز في موضوع البحث على محددات القياس المحاسبي ومدى تأثيرها في تحديد الوعاء الضريبي العادل.

منهجية البحث Research Methodology

منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن اختبار فرضية البحث وتحقيق أهدافه .

1. مشكلة البحث Research problem

تكمن مشكلة البحث بوجود فجوة بين الممارسة المحاسبية والمتطلبات الضريبية عند عدم الأخذ بمحددات القياس المحاسبي بما يجعل القوائم المالية المعدة تبتعد عن الدخل الخاضع للضريبة وهذا ينعكس سلبا في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.

2. أهمية البحث Research Importance

تنبع أهمية البحث من كونه يسلط الضوء على المشاكل المتعلقة بالقوائم المالية ومدى أخذها بمحددات القياس المحاسبي مما له تأثير واضح على الدخل الضريبي والذي يؤثر قطعا بمبلغ الضريبة المستقطع من قبل الهيئة العامة للضرائب وفروعها وأهمية الأخذ بها بما يحقق العدالة لطرفي العملية الضريبية المكلف والسلطة المالية معا.

3. أهداف البحث Research Objectives

تتمثل أهداف البحث بالآتي:

1- بيان أثر محددات القياس المحاسبي في التحاسب الضريبي عند تقديم القوائم المالية.
2- توضيح الإطار العام للإجراءات المتبعة في فحص القوائم المالية للمكلفين.

3- أظهار مدى التوافق بين محددات القياس المحاسبي والقواعد الضريبية.

4. فرضية البحث Research Hypothesis

إن الأخذ بمحددات القياس المحاسبي يقلل الفجوة بين الممارسة المحاسبية والمتطلبات الضريبية بما يحقق دخل ضريبي أكثر عدالة عند أعداد القوائم المالية.

5. حدود البحث Research Scope

قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب والمتضمن أنشطة اقتصادية مختلفة .

6. أسلوب الدراسة Methodology of Study: تم الاعتماد على أسلوب المنهج الاستقرائي في الجانب النظري من البحث وعلى المنهج التحليلي في الجانب العملي، وبذلك فقد جمع منهج البحث بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية للقوائم المالية لعينة من الشركات ذات الأنشطة المختلفة.

المبحث الأول

محددات القياس المحاسبي Accounting Measurement constraints

1-1 مفهوم القياس Measurement concept

يشار إلى إنه أول من وضع تعريفا عمليا لعملية القياس هو Cambell أذ يقول "يعبر عن القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء" على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. (مطر و البسيوطي، 2008: 130) أما steven فقد أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فقد عرفها بما يلي (يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نماذج رياضية (الحيالي، 2010: 15) أو هو تعيين وتخصيص أرقام لأشياء وأحداث استنادا إلى قواعد معينة. (كام، 2000: 677) .

2-1 مفهوم القياس المحاسبي:concept of accounting Measurement

يعد القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثير من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.

ومن وجهة نظر (Hendriksen) (إن القياس المحاسبي يحدد القيم العددية للأشياء والإحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية)، وقد حددت هذه القيم بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع مثل (مجموع أقيام الموجودات) أو التجزئة حينما تتطلب أي منها ظروف معينة ومع ذلك فأن القياس المحاسبي يتضمن عملية التبويب والتحديد أيضا (نجلاء ، 2009: 12)

ويعد التعريف الذي أوردته الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) من أكثر التعاريف تحديدا حيث نص على ما يلي (قرن الأعداد بأحداث الشركة الماضية والجارية والمستقبلية إستناداُ على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة). (A.A.A,1966:47).

ويرى الباحث إن التعاريف لعملية القياس المحاسبية وإن اختلفت إلى حدٍ ما في الشكل إلا إنها تتفق في المضمون .

3-1 محددات القياس المحاسبي Accounting Measurement constraints

إن القياس في المحاسبة يهدف إلى تقديم معلومات ملائمة لمستخدمين معينين ومع ذلك تفرض البيانات المتاحة والخصائص البيئية المعينة قيودا على دقة المقاييس ومدى الثقة فيها وتحدث قيود القياس المحاسبي بسبب طبيعة البيئة أو نقص أدوات القياس المحاسبي الكافية ويحدث ذلك عن عدم القدرة على إعداد مقاييس موثوق بها تستخدم لقياس الخصائص المعينة التي يظن بانها ملائمة لذلك من الضروري منطقيا أن نتعرف على محددات القياس المحاسبي.

1-3-1 التقدير وعدم التأكد Appreciation and Uncertainty

إن وحدة القياس المستخدمة في المحاسبة هي وحدة القياس النقدي ولذلك فأن القياس في المحاسبة هو قياس مالي. ولتغطية الجوانب المختلفة للقياس المالي لابد من الإعتماد على مجموعتين من الفروض: فروض تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار. أي إن المقاييس هي مجرد تقديرات وإن هذه التقديرات عرضة للتغير من وقت لأخر .(الشيرازي ،1990:73)

إما عدم التأكد فأن المعلومات المحاسبية ترتبط بالشركة التي يتوقع أن تستمر مستقبلا، ولما كان التخصيص يتم على الفترات المحاسبية المتعاقبة فأنه يجب إعداد الإفتراضات الخاصة بمنطق عمليات التخصيص وعلى أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل لكن كثيرا من التوقعات (التخصيصات) لا يمكن تحقيقها بدرجة تامة. أن عدم التأكد كمفهوم، مرافق للزمن المقبل، أي يرتبط دائماً بالفترة أو الفترات القادمة من حياة الشركة وهذا المفهوم يرتبط بالقياس المحاسبي. (هندركسن، 1990: 133)

وبناءاً عليه فإن مصروفات السنة الحالية قد خصصت لها من سنة أو سنوات سابقة، أي تم اقرارها في فترة ماضية، عليه لا تمثل هذه المصروفات حقيقة السنة الحالية التي حملت بها وأفضل مثال على ذلك أن معظم مصاريف الإهلاك للأصول غير المتداولة يتم إقرارها كأقساط في سنة شراء الأصل، حيث تتحمل السنوات اللاحقة نصيبها الثابت الذي تم أقرره مسبقا، وينعكس ذلك على نتيجة أعمال السنة (ربح/خسارة). (الججاوي ، 2009 : 11)

2-3-1 الموضوعية: Objectivity

الموضوعية كما يراها كل من Littleton & Paton على أنها "تمثل الخلو من التحيز الشخصي" وفي هذا السياق تستخدم مصطلحات لتعبر عن نفس المعنى الذي ذهب اليه Paton & Littleton مثل: الحيادية Neurality، النزاهة، التجرد Impartiality .

يقول Hindriksen في محاولة لتوفير الثقة في المعلومات المحاسبية ،أتجه المحاسبون إلى مفهوم الموضوعية لتبرير الممارسة الجارية أو لإيجاد سند لتمييز مبادئ وإجراءات محاسبية معينة عن غيرها. (هندركسن ، 1990 : 134)

إذا فالبناء النفسي وثقافة الفرد ومدى نزاهته يضاف إلى ذلك نوع المجتمع الذي يعيش فيه تؤثر في الموضوعية التي يتمتع بها الفرد.

ويقول الشيرازي الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي وذلك نظرا لأن ذلك من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، كلما زادت الموضوعية زادت أمكانية الإعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها.(الشيرازي ،69:1990)

وللقياس المحاسبي معاني متعددة:

1- القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس IMPERESONAL. وهذا المعنى يتطلب الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وشخصية القائم بعملية القياس . (هندركسن ، 1990 : 134)
2- القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر له دليل أثبات يمكن التحقق منه That can be verified. وهذا المعنى يركز على دليل الأثبات وليس على ذات القياس . (الشيرازي، 1990: 69)
3- القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل اليه من قبل أي محاسب أخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأسلوب القياس ، إن المدخل أو منظور الإجماع العام للموضوعية فهو يحاول إن يلغي أو على الأقل أن يخفف من تأثير الإنحياز الشخصي والأحكام التقديرية الضعيفة. (كام ، 2000 :714)
4- القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبون كثيرا عليه . أي إنه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة. طبقا لهذا المعنى ينظر للقياسات على أنها تمثل توزيعا معتدلا طالما أنها خالية من التحيز الشخصي .(الشيرازي ، 1990 :70).

3-3-1 حدود الوحدة النقدية

تستخدم المحاسبة الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كأداة لتحديد القياس للمحاسبة. وعادة ما يستخدم المحاسب وحدة القياس النقدي الوطنية، كما يمكن أن يستخدم وحدات قياس نقدية أخرى (اليورو مثلا).(حنان،160:2005)

ويوضح (مرعي) بأن القياس المحاسبي يقوم عموما على التكميم، بمعنى أنه قياس كمي، والقياس الكمي في المحاسبة المالية هو قياس نقدي. وقد ترتب على عدم ثبات وحدة النقود كوحدة قياس

محاسبية العديد من المشاكل في ظل التقلبات المستمرة في المستوى العام للأسعار وإتجاهها الصعودي المستمر وبذلك فقدت القوائم والتقارير المالية الكثير من دلالتها ومعانيها.(مرعي، 1988 : 51)

4-3-1 التحفظ (الحيطة والحذر) Conservation

لقد كان القيد الذي فرضه عدم التأكد أساسا مفهوم "التحفظ" المحاسبي التقليدي. وبصفة عامة، لا يعد مفهوم التحفظ مسلمة محاسبية ولا يجب أن يكون واحدا من القيود، ولكن تطبيقه يفرض قيدا على عرض البيانات التي قد تكون بدونه موثوقا بها أو ملاءمة، إن المخاطر الرئيسية للتحفظ ترجع إلى أنه يمثل طريقة غير مطورة crude . (هندركسن ، 1990 : 140)

يحظى القياس المحاسبي وفق سياسة التحفظ بموقع هام ضمن الإطار التقليدي لإعداد القوائم المالية، وينعكس ذلك على العديد من التطبيقات المحاسبية بصورة واضحة ، لدرجة إن العديد من المحاسبين على المستوى العلمي والأكاديمي يسمون التحفظ أو الحيطة الحذر خطا بالمبدأ، وما هو إلا قيد على القياس المحاسبي يسمح ببعض الإستثناءات للخروج عن تطبيق بعض المبادئ المحاسبية .(حنان، 2005:237) .

المبحث الثاني
الفحص الضريبي

2-1 الفحص الضريبي

يعد الفحص الضريبي من أهم وسائل الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة عن فرض الضرائب بأنواعها المباشرة وغير المباشرة التي أبرزها ضريبية الدخل لما تحتله من الأهمية في الهيكل الضريبي لأغلب دول العالم وفي العراق على وجه الخصوص.

يعرف الفحص الضريبي على أنه مجموعة المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي لأنشطة الرقابة الداخلية والسجلات والقوائم المالية للمشروع والتحقق من مدى تعبير هذه القوائم عن نتيجة نشاط المشروع ومركزه المالي وإبداء الرأي الفني المحايد. (جربوع، 2000: 9)

أو هو مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يقوم بها الفاحص على وفق برنامج محدد في التشريع وتقدير يستند إلى الخبرة لتحديد وربط الضريبة المستحقة (عطا، 2002 :18).

ويعرف الباحث الفحص بأنه (البحث عن طريق دراسة إنتقادية منتظمة لأنظمة الرقابة الداخلية والقوائم المالية وصولا إلى حقيقة معينة خلال نفس الفترة لتحقيق الهدف المطلوب من البحث)، ويكون الفحص أما بطلب من أصحاب المنشأة أو تنفيذا لرغبة خارج نطاق المنشأة (المستثمرين، المقرضين، الجهات الحكومية كالسلطة الضريبية مثلا... الخ).

2-2 إجراءات أو أساليب الفحص الضريبي للقوائم المالية

Procedures or methods of tax inspection of financial statements

يخضع لهذا النوع من الفحص المكلفين المشمولين بأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل الرقم (2) لسنة 1985 حيث يتطلب منهم إن يقدموا القوائم المالية (قائمة المركز المالي، وحسابات نتيجة النشاط) عن مصادر الدخول الخاضعة للضريبة إلى السلطة المالية.

إن هذا الموضوع يبحث في الحسابات الختامية التي يتم التوصل فيها إلى الدخل الضريبي للمكلف ومن ثم مناقشة الميزانية العامة وذلك لأن المكلف المشمول بأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل الرقم(2) لسنة 1985 يكون ملزما بتقديم تلك القوائم إلى السلطة المالية والتي تعبر عن مصادر دخله الخاضعة للضريبة .

1-2-2 الفحص الضريبي لحساب الإنتاج (التشغيل)

Tax inspection of the production account

لا يقتصر وجود هذا الحساب في المنشآت الصناعية الذي يمكن أن يسمى فيهاب (حساب الصنع)، بل يوجد في الحسابات الزراعية وحسابات عقود المقاولات. وإذا ما أريد فحص وتدقيق

القوائم المالية فان عملية الفحص تبدأ بهذا الحساب كونه يمثل الأساس في عملية استخراج النتائج المالية. (مراد، 1990: 53)
ويمكن دراسة الفقرات الخاصة بهذا الحساب والتي تتمثل بـ :
المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج والبضاعة تحت الصنع ومواد التعبئة والتغليف والمصاريف المتغيرة والثابتة.

2-2-2 حساب المتاجرة Trading account:

هذا الحساب يتركز في الأنشطة التجارية، من المعلوم أن هذا الحساب يبين كلفة البضاعة المباعة في جانبه المدين والإيراد المتحقق من البيع في الجانب الدائن (المبيعات) والفرق بينها هو مجمل الربح (الطحان ج 3 ، 49:1978).
أما بالنسبة إلى فحص عناصر حساب المتاجرة يقوم بفحص المشتريات والمبيعات وبضاعة أخر المدة .

3-2-2 قائمة الدخل Income Statement :

تعد قائمة الدخل هي الأهم للفاحص الضريبي إذ يقوم المكلف بالإفصاح عن دخله المتحقق ومن ثم تتم إجراء التعديلات على هذا الدخل وصولا إلى الدخل الخاضع للضريبة.
إن الفحص لهذه القائمة أو (لحساب الأرباح والخسائر) يتعين على الفاحص الضريبي أن يجري تحليلا بالنسبة لبنوده بعد التحقق من عدم وجود تضخيم أو تخفيض متعمد لرقم صافي الأرباح أو الخسائر في السنوات الأخيرة ويتم التركيز على نسبة صافي الربح إلى المبيعات، وأن يتأكد من أن جميع المصروفات والإيرادات التي تم درجها في الحساب هي تخص السنة محل الفحص. (مراد، 1990 :69)

وقد نص قانون ضريبة الدخل الرقم 113 لسنة 1982 صراحةً على بعض هذه المصروفات وأجاز تنزيلها من الدخل فيما ترك باقي المصاريف المشمولة بالتنزيل طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها وما أستقر عليه العمل في الهيأة العامة للضرائب (المصروفات التي لها علاقة بالنشاط ولم تذكر) إذ نصت المادة (8) من القانون على الآتي: (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حساباتها بوثائق مقبولة).
وعلى الفاحص الضريبي عند الفحص مراعاة فيما أذا كانت الأنشطة مالية أو تجارية فالأنشطة المالية Financial activity نظرا لتخصصها يختلف الفحص الضريبي لشركات الأموال عن غيرها من الأشكال القانونية لما لهذه الشركات من سمات مميزة ولكونها شركات كبرى لها أهمية كبرى في الاقتصاد القومي. (عطا ،333:2002) ويقوم الفاحص بالإجراءات التالية:

1- إجمالي الإيرادات تمثل الإيرادات الفوائد الدائنة المحصلة من منح الإعانات، السلف الممنوحة، الكمبيالات المخصومة، عمولات تحصيل الكمبيالات، عمولات بيع، عمولات بيع و شراء الأوراق المالية وغيرها.
2- إجمالي المصروفات الفوائد المدينة التي يدفعها المصرف لإصحاب حسابات الودائع المحلية والأجنبية، فوائد حسابات الاقتراض، فوائد حسابات التوفير، العمولات المدفوعة الاخرى، مستلزمات سلعية وخدمية.(حسن ،22-23 :2011)

أما الأنشط التجارية commercial activity فيتم فحصها من حيث:
ا- إجمالي المبيعات ومردوداتها يتم التحقق من قوائم البيع من النواحي الشكلية والقانونية وعدم وجود نوعيات مختلفة من تلك القوائم ذلك يعني عدم وجود تلاعب بتلك القوائم (عفانة واخرون، 366: 2004).
ب- إجمالي المشتريات ومردوداتها من الضروري أن يحرص الفاحص على عدم تسجيل مشتريات رأسمالية على إنها إيراديه، كما إن يتم التأكد إن جميع المستندات الخاصة بالمشتريات تخص السنة نفسها والشركة محل الفحص ومطابقتها مع الذمم الدائنة (شمسة،28:1989) .

4-2-2 نشاط المقاولات contracting activity :

إن الوصول إلى الربح الحقيقي سهل نسبيا إذ ما ابتدأت المقاولة و إنتهت في نفس السنة إذ يمكن معرفة الإيرادات والمصروفات التي حدثت في نفس السنة، لكن إذا إمتد عقد المقاولة لأكثر من سنة فهناك طريقتان لحساب الربح الخاضع للضريبة ولكل سنة:

1- طريقة نسبة الإنجاز: تنسجم هذه الطريقة مع مبدأ سنوية الضريبية إذ يترتب على هذا المبدأ استقلال السنوات المالية بعضها عن البعض الأخر فلكل سنة مالية إيراداتها ومصروفاتها وبمقابلتها نحصل على نتيجة النشاط المنشأة.

2- طريقة العقد الكامل: يؤجل إحتساب الربح الخاضع للضريبة حسب هذه الطريقة حتى إنجاز العقد. وبذلك يمكن معرفة الإيرادات والمصروفات بدقة حتى يمكن التحاسب عليها إن مبدأ تأجيل احتساب الأرباح حتى انتهاء تنفيذ العقد لا ينسجم مع مبدأ سنوية الضريبة، ومع ذلك فأن تطبيقه أسهل من الناحية العملية. (رمضان، 2001: 580-578)

5-2-2 قائمة المركز المالي Financial Position:

هي عبارة عن تقرير يوضح المعلومات الخاصة بنتيجة إستثمارات المنشأة الممثلة في الأصول ومصادر هذه الإستثمارات الممثلة في الدائنين وحقوق الملكية. (كيسو و ويجانت ج1، 149:1988) ويتم فحص الفقرات التالية:

1. **الأصول الثابتة: (الموجودات)**

ويتطلب التحقق من وجود الأصل وهذا يتطلب القيام بالجرد الفعلي والمشاهدة، مطابقة سجلات الموجودات مع سجل الأستاذ العام، التأكد من صحة التمييز بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، فحص صحة إحتساب الإندثارات على وفق النسب المقررة في النظام والتأكد من عدم وجود التغير في أسس الإحتساب بين السنة الحالية والسنة السابقة. (هيجر وماتوتش، 671: 2004) .

2. **الأصول المتداولة**: هناك مجموعة من الإجراءات التي يجب التأكيد عليها من لدن الفاحص الضريبي في عمله: وهي القيام بالجرد الفعلي للنقدية بالصندوق وإجراء مطابقة للحسابات الجارية، طلب كشوفات تحليلية بحسابات الذمم المدينة بضمنها أوراق القبض كما في تأريخ إعداد الميزانية لإجراء المطابقة مع سجل الأستاذ العام جرد المخزون ومطابقته مع السجلات. (مراد، 1990 : 93).

3. **الخصوم المتداولة (المطلوبات):**

تشمل المطلوبات المتداولة الديون وأوراق الدفع و الإلتزامات المتحققة والواجب دفعها في الأجل القصير كافة التي تنشأ عن شراء موجودات أو بضاعة أو خدمات أو أن تكون نتيجة خسارة أو التزام نشأ بموجب القانون وعلى الفاحص الضريبي أن يتحقق من الآتي:

إن كل الالتزامات المترتبة على المنشأة لغاية تأريخ إعداد قائمة المركز المالي قد تم إظهارها في السجلات وتم تبويبها بشكل صحيح في القائمة، إن الضبط الداخلي لجميع الخصوم المتداولة على مستوى عالٍ من الكفاءة، التأكد من أرصدة الموردين ومطابقتها مع سجل الأستاذ العام عن طريق الحصول على كشف بهذه الأرصدة في نهاية السنة المالية. (صاحب، 105: 2008).

4. **الخصوم طويلة الأجل وحقوق الملكية:**

على الفاحص الضريبي عند فحصه للخصوم طويلة الأجل أن يتضمن عمله الاطلاع على كشوفات تحليلية للخصوم طويلة الأجل تتضمن المطلوبات كافة والموافقات التي أدت إلى نشوئها وإجراء الفحص والتدقيق عليها ومطابقته مع السجلات، ويمكن أن ينظم كشف بالقروض يتضمن المبلغ، الفائدة ومواعيد استحقاقها، الضمانات المقدمة ونوعها وأوصافها، موعد استحقاق القرض، أسم المقرض وأية شروط أخرى يتوجب توفرها بالعقد الخاص بالقرض ، وينطبق الحال على السندات والمطلوبات المحتملة (تضمين الكشف الخاص بهما بالمعلومات اللازمة). (الطحان ج2، 1978: 187)

أما حقوق الملكية التي تمثل صافي أصول المنشأة (الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم) والتي تختلف تسميتها والبنود المكونة منها باختلاف الشكل التنظيمي للوحدة المحاسبية، فإذا كانت المنشأة فردية يطلق على حقوق الملكية أسم حقوق أصحاب المنشأة، وفي شركة التضامن تسمى حقوق الشركاء، أما في الشركة المساهمة فيطلق عليها حقوق المساهمين أو حقوق حملة الأسهم وتتمثل بثلاثة بنود رئيسة هي (رأس المال، الاحتياطيات، الأرباح المحتجزة). (العمار، 1997: 35) .

المبحث الثالث

العلاقة بين الضريبة ومحددات القياس المحاسبي

تعد القواعد الضريبية الأساس الذي تبنى عليه الضريبة وعلى المشرع الأخذ به عند سن التشريعات الضريبية وعليه سنحاول توضيح بعض جوانب العلاقة بين القواعد الضريبية من جهة ومحددات القياس المحاسبي والنصوص القانونية في التشريع الضريبي العراقي من جهة أخرى .

محددات القياس المحاسبي

3-1 عدم التأكد

إن أي شركة (وحدة اقتصادية) تقوم على فرضية الإستمرارية في مزاولة النشاط إلى أمد غير محدد فإن ما يرتبط مع هذه الفرضية بان يقوم المحاسب بتخصيص المصروفات في السنة الحالية لتعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة فيها للفترات القادمة، وينعكس ذلك على نتيجة أعمال السنة (ربح/خسارة) فتكون هذه المصاريف هي غير حقيقية أي لا تمثل حقيقة مصروفات السنة التي حملت بها وعليه فان رقم الربح/ الخسارة الناتج عن عملية مقابلة الإيرادات مع المصروفات يكون رقما غير دقيق. (الججاوي، 2008: 1).

أي إن المعلومات المستنبطة من القوائم المالية والمتمثلة بنتائج النشاط والمركز المالي غير دقيقة بسبب ظروف عدم التأكد التي ترافق عملية قياس بعض عناصر القوائم المالية خصوصا التقديرات التي يجريها المحاسب لعمر الأصول غير المتداولة مثلا، وهذا ينطبق مع قاعدة الإقتصاد في التحصيل بما يوفر الوقت والجهد وهو ينسجم مع ما ورد في قانون ضريبة الدخل بجواز احتساب الاندثار للموجودات الثابتة كما ورد في الفقرة 4 من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 .

3-2 الموضوعية وقابلية التحقق

القياس الموضوعي هو القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس والذي يجب إن يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية وهذا ينسجم مع قاعدة العدالة الضريبية فكلما ساهم الأفراد في الأعباء العامة يجب إن يتمتعوا بمحاسبة عادلة بعيدا عن الأحكام الشخصية وللموضوعية درجات وتتوقف درجة الموضوعية على دليل الإثبات.

إن الإدارات الضريبية بحاجة إلى درجة عالية من الموضوعية أكثر مما يحتاجه المحاسبون وهذا ينطبق مع قاعدة العدالة الضريبية من حيث أن تكون الضريبة متفقة مع يتحقق للمكلف من دخل استنادا إلى أدلة موضوعية بعيدا عن وطأة الأحكام الشخصية للسلطات المعنية ونجد التشريع العراقي قد أخذ بهذا المبدأ كما هو حال أغلب التشريعات الضريبية فلا ضريبة ألا على دخل متحقق فلم تسمح بتنزيل المصروفات من إيرادات المكلفين ألا إذا كانت موثقة بمستندات تثبت أنفاق تلك المصروفات مع اشتراط قناعة السلطة المالية بها أي قناعتها بموضوعيتها كما جاء في مقدمة المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل 113لسنة 1982(ينزل من دخل المكلف كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حساباتها بوثائق مقبولة).

3-3 حدود الوحدة النقدية

تعد النقود وحدة القياس العامة التي يستعملها المحاسبون لقياس الفعاليات الإقتصادية وتقديم البيانات عنها ، ويمثل الدينار أو أية عملة أخرى وحدة للقيمة التي تعكس مدى قابليتها للحصول على السلع والخدمات .

في مجال المحاسبة نجد إن إختيار وحدة القياس يضع المحاسب أمام نوعين من القياس (القياس العيني والقياس المالي). ومن المعروف إنه يفضل دائما وبشتى الطرق الممكنة أن يستخدم المحاسب وحدة النقد التي يجري التعامل بها في الزمان والمكان .(الشيرازي،68:1990)

إن التحاسب في جميع دول العالم يجري عادة بالنقود كما هو حال التشريع الضريبي العراقي في جميع مواده المتعلقة باحتساب دخول المكلفين كما في المادة الثانية عشر من قانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982، وتستعمل النقود وسيلة للتحاسب الضريبي في الوقت الذي يتماشى مع قاعدة العدالة الضريبية على إساس إن دخول جميع المكلفين تقاس بمقياس واحد.(رمضان ، 98- 99: 2001) .

ويرى الباحث إن ثبات وحدة النقد كأساس لإحتساب الضريبة وجبايتها لا ينسجم مع قاعدة العدالة الضريبية فقط ، وإنما مع قاعدة الإقتصاد أيضا ففي العصور القديمة كانت الضريبة تجبى عينا مما يسبب إرتفاع تكاليف الجباية وهذا يتعارض مع قاعدة الإقتصاد التي تذهب إلى الحصول على الإيرادات بأقل التكاليف.

4-3 التحفظ (الحيطة والحذر)

يستخدم قيد التحفظ عموماً ليعني إنه على المحاسبين إن يدرجوا في تقاريرهم أدنى القيم العديدة الممكنة للأصول والإيرادات وأعلى القيم العديدة الممكنة للإلتزامات والمصروفات ، ويتضمن أيضاً إن المصروفات يجب إن تثبت حالاً دون تأخير ، بينما يؤخر أثبات الإيرادات حتى يتم الاعتراف بها . (هندركسن ، 1990 :140).

ألا إن أغلب التشريعات ومنها التشريع الضريبي العراقي لا تسمح بخصم النفقات المحتملة ومنها المخصصات من إيرادات المكلف بل تجيز خصم النفقات المؤكدة فقط لكي لا تفسح المجال للتهرب الضريبي من خلال تقليل الوعاء الخاضع للضريبة بينما هدف المحاسبة المالية هو إظهار البيانات للأطراف الداخلية والخارجية لإتخاذ القرارات والرقابة وغيرها، لذلك فأن قيد التحفظ يكون عامل أمان عند اتخاذ القرارات (رمضان ،106:2001).

لكن نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 ضمن المادة (الثامنة) ضمن الفقرة (الثالثة ب) على ما يلي (تقويم المخزون بسعر الكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما أقل) أي إن السلطة المالية سمحت بصورة استثنائية بتكوين مخصص لإنخفاض أسعار البضاعة بحجة تقويم المخزون على أساس الكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية. (حسن،60:2011)

ويرى الباحث أنه من الممكن النص صراحة على تكوين المخصصات والسماح بتنزيلها باعتبارها نفقات واجبة الخصم، لكن على شرط أن توضع بعض الحدود والمحددات بما يتلائم مع طبيعة ونوعية الحساب الذي يوضع له المخصص .

الجانب التطبيقي

أولا: شركة (م ع ش) مساهمة خاصة / بغداد

أولا: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة برأسمال قدره (50.000.000.000) دينار وبموافقة البنك المركزي العراقي للصيرفة الشاملة و أستمرت زيادة رأسمال إلى أن أصبحت (55.000.000.000) دينار ويقع مركز الشركة في بغداد ولديها خمسة فروع في بغداد، كما لديها خمسة عشر مساهمة في شركات أخرى.

ثانيا: هدف الشركة:

تهدف إلى توسيع أعمالها بالحصول على الموارد النقدية من القطاعات الإقتصادية المختلفة بغية أستثمارها في تمويل مختلف النشاطات الإقتصادية تماشيا مع متطلبات التنمية الإقتصادية ضمن إطار مؤسسات الدولة.

ثالثا: الإيرادات والمصروفات:

بلغت إيرادات النشاط الجاري	8.053.301.000
ينزل: المصروف الجاري	5.256.079 ،000
فائض النشاط الجاري	2.797.222.000
تضاف الإيرادات التحويلية	214.494.000
تنزل المصروفات التحويلية	1075151، 000
الأرباح بموجب حسابات المكلف	[1]1.936.565.000

رابعا: التحاسب الضريبي

جرى تقدير الضريبة إحتياطيا لغرض أستلام الصك المقدم من قبل المكلف بموجب مذكرة التخمين الواردة لاحقا من ثم تقديره بتقدير إحتياطي إضافي أول ويظهر إن المخمن قد إخذ بالفائض بموجب كشف التسوية لحساب الأرباح والخسائر المقدم من قبل المكلف إلا إنه رفض بعض المصروفات وبعضها الأخر بنسب مختلفة وحسب ما توفر من أدلة إثبات وتمت إضافتها إلى الوعاء الضريبي من ثم فرض الضريبة عليها وكالآتي :

أسم الحساب	المبلغ
الفائض بموجب كشف تسوية حساب الأرباح والخسائر المعد من قبل المكلف	1.937.777.100
تضاف المصروفات المرفوضة ضريبيا:	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها(يمثل الفرق بين سنة 2011 و2010 للمخصصين)	510.840.000
مخصص فوائد المتوقفين عن الدفع	340.560.000
فروقات تقيم العملة	2610300
لوازم ومهمات × 20% من المبلغ الإجمالي	4.232.140
قرطاسية × 25% من المبلغ الإجمالي	15.330.975
دعاية وإعلان × 20% من المبلغ الإجمالي	1.950.200
نشر وطبع × 50% من المبلغ الإجمالي	64.900
ضيافة × 50% من المبلغ الإجمالي	2.114.900
السفر والإيفاد 50% من المبلغ الإجمالي	12.121.000
الدخل الخاضع للضريبة	2.827.601.615

خامسا: دراسة الباحث للحالة

من خلال التحاسب الضريبي أتضح إن إجراءات المخمن جاءت منسجمة مع بعض محددات القياس المحاسبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وبما يتلاءم مع طبيعة الحسابات المقدمة من قبل المكلف والمصادق عليها من قبل مراقب الحسابات وكالآتي:

1- محددات القياس المحاسبي

1-2 **محدد عدم التأكد**

يلحظ إن إجراءات المخمن جاءت منسجمة مع محدد عدم التأكد وبسب عدم التأكد من صحة حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وحساب مخصص فوائد المتوقفين عن الدفع (الذي يمثل الفرق للحساب المدور بين سنة 2011 و 2010) من خلال كشف التخصيصات[2] لأنها مصروفات احتمالية فقد أضافها إلى كشف تسوية حساب الأرباح والخسائر المعد من قبل الشركة وتمت بذلك زيادة الربح الخاضع للضريبة ، ويأتي ذلك تماشيا مع قاعدة الإقتصاد في التحصيل ، إذ إنه يوفر الوقت والجهد عند تحديد الوعاء الضريبي .

2-2 محدد الموضوعية

يلاحظ إن إجراءات المخمن جاءت منسجمة مع محدد الموضوعية فيما يتعلق بتوفر أدلة الأثبات عند تحديد الوعاء الضريبي فتم قبول ما نسبته 80% من اللوازم والمهمات ، القرطاسية بنسبة 75% ، والدعاية و الإعلان بنسبة 80% ، و50% نشر وطبع، والضيافة بنسبة 50% ، والسفر والإيفاد بنسبة 50% قبلت هذه المصروفات وبالنسب المختلفة لتوفر أدلة تلائمها مع طبيعة عمل

1 . القوائم المالية للمكلف (الشركة) في الملحق
2 . كشف التخصيصات في الملحق رقم (6)

المكلف كما أوضحه لنا المخمن والوصولات المعززة لها وجاء ذلك تماشيا مع محدد الموضوعية ومنسجما مع قاعدة العدالة الضريبية في التحاسب.

2-3 حدود الوحدة النقدية

ضمن هذا المحدد تعني إن وحدة القياس يجب إن تكون ثابتة و متجانسة وحتى تكون النتائج قابلة للمقارنة والتجميع و تستخدم المحاسبة الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كأداة لتحديد القياس للمحاسبة وقد إخذ المكلف بهذا المحدد من خلال ما ورد بتقرير مراقب الحسابات من خلال فقرة السياسة المحاسبية (تم إعتماد سعر التحويل للدولار إلى الدينار العراقي عند إحتساب عمليات التحويل خلال السنة موضوعة التدقيق بواقع (1,234) دينار لكل دولار أمريكي) وذلك يتماشى مع قاعدة العدالة الضريبية على إساس إن جميع دخول المكلفين تقاس بمقياس واحد.

إن إجراءات المخمن جاءت منسجمة مع محدد وحدة القياس في التحاسب بالدينار العراقي (العملة الوطنية) ويأتي ذلك إنسجاما مع قاعدة الاقتصاد و التي تذهب إلى الحصول على الإيرادات بأقل التكاليف عكس ما كان في العصور القديمة كانت الضريبة تجبى عينا مما يسبب ارتفاع تكاليف الجباية وهذا يتعارض مع قاعدة الاقتصاد.

2-4 محدد التحفظ

يظهر تقرير مراقب الحسابات وكشف التخصيصات المشار اليه سابقا بزيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (510.840.000) دينار ومخصص فوائد المتوقفين عن الدفع (340.560.000) دينار تطبيقا للائحة البنك المركزي العراقي والخاصة باحتساب الائتمان النقدي والتعهدي والديون المتأخرة التسديد لإحتجاز المخصص اللازم لها، إلا أن المخمن لم يأخذ بمحدد التحفظ عند إضافة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (510.840.000) دينار ومخصص فوائد المتوقفين عن الدفع (340.560.000) دينار إلى الأرباح وبموجب كشف التسوية مما أدى إلى زيادة الربح الخاضع للضريبة و بمبلغ (851400000 دينار) مما أدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية لكنه لم يحقق العدالة في التحاسب.

<u>مذكرة التخمين</u>

<table>
<tr><td colspan="4">أسم الفرع :الشركات
رقم المخمن : بلا
السنة 2012 التقديرية</td></tr>
<tr><td colspan="4">أسم المكلف : الشركة (م ع ش) للصيرفة الشاملة مساهمة خاصة – بغداد
المهنة ومصدر الدخل:
رقم الإضبارة: بلا
نوع التقدير: إحتياطي</td></tr>
<tr><td colspan="4">المقتبسات</td></tr>
<tr><td>المبلغ بالدينار</td><td>نوع العمل
(تجهيز، مقاولة)</td><td>أسم الدائرة</td><td>رقم الكتاب وتاريخه</td></tr>
<tr><td>8053321000
1937777100</td><td>الإيرادات بموجب الحسابات
الفائض بموجب الحسابات</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4"><u>أحتساب الدخل الخاضع للضريبة</u>
دققت المذكرة أعلاه لغرض أستلام الصك ولحين المراجعة لغرض المناقشة مع الشركة
المدقق/ موقع
التأريخ/ بلا</td></tr>
<tr><td>مبلغ الدخل
دينار</td><td>السماح
دينار</td><td>الدخل الصافي
دينار</td><td>مبلغ الضريبة
دينار</td></tr>
<tr><td>1937777100</td><td>-</td><td>1937777100</td><td>290666565</td></tr>
<tr><td colspan="3">موافقات الدائرة</td><td>تبليغ المكلف أو وكيله:</td></tr>
<tr><td colspan="3">السيد المدير:
للتفضل بالموافقة على تقدير الشركة احتياطيا لحين دراسة الحسابات.. مع التقدير .
المخمن / موقع
التاريخ / بلا</td><td>تبلغت وموافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية
الاسم: المدير المفوض
التوقيع: موقع
التاريخ: بلا</td></tr>
</table>

مذكرة التخمين

أسم الفرع: الشركات رقم المخمن: بلا السنة 2012 التقديرية			
أسم المكلف: الشركة (م ع ش) للصيرفة الشاملة مساهمة خاصة – بغداد المهنة ومصدر الدخل: رقم الإضبارة: بلا نوع التقدير: احتياطي إضافي أولي			
المقتبسات			
المبلغ بالدينار	نوع العمل (تجهيز، مقاولة)	أسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
8053321000 1937777100 2827601615	الإيرادات بموجب الحسابات الفائض بموجب الحسابات الدخل المحتسب من قيل المخمن		
أحتساب الدخل الخاضع للضريبة	المصاريف المرفوضة 1. 510840000 مخصص الديون المشكوك في تحصيلها 2. 340560000 مخصص فوائد المتوقفين عن الدفع 3. 2610300 فروقات تقيم العملة 4. 4232140 لوازم ومهمات 5. 15330975 قرطاسية 6. 1950200 دعاية وإعلان 7. 64900 نشر وطبع 8. 2114900 ضيافة 9. 12121000 السفر والإيفاد 889824515 المجموع		

مبلغ الدخل دينار	السماح دينار	الدخل الصافي دينار	مبلغ الضريبة دينار
2827601615	-	2827601615	424140242
موافقات الدائرة: مليارين وثمانمائة وستة وعشرون مليون وثلاثمائة وتسعة وثمانون الف وخمسمائة وخمسة عشر دينار			تبليغ المكلف أو وكيله:
السيد المدير : قدرت الشركة للسنة 2012 التقديرية إحتياطي بموجب الفائض وتمت أضافة بعض المصاريف المرفوضة... مع التقدير . المخمن / موقع التاريخ / بلا			1. تبلغت وموافق على التقدير وسأدفع خلال المـدة القانونية الاسم: المدير المفوض التوقيع: موقع التاريخ: بلا

ثانيا / تحليل استمارة الاستبانة
البيانات الشخصية لعينة البحث

1- المؤهل العلمي

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة %
دكتوراه أو ما يعادلها	6	10
ماجستير أو ما يعادلها	8	13
دبلوم عالي	10	16
بكالوريوس	31	51
دبلوم	6	10
المجموع	**61**	**100**

2- عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	9	15
من 5 سنوات – أقل من 10 سنوات	6	9
من 10 سنوات _ أقل من 15 سنة	22	37
من 15 سنة – أقل من 20 سنة	19	31
أكثر من 20 سنة	5	8
المجموع	61	100

3- التخصص العلمي لأفراد عينة

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة %
المحاسبة	31	50
الإقتصاد	16	26
إدارة أعمال	9	15
أخرى	5	9
المجموع	61	100

4- العنوان الوظيفي لأفراد العينة

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة %
مدير عام	3	5
مراقب حسابات	9	15
مدير	10	16
محاسب	11	18
مخمن	20	32
مدقق	8	14
المجموع	61	100

الجدول يمثل التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة محددات القياس المحاسبي ومدى علاقتها في الوعاء الضريبي .

ت	محددات القياس المحاسبي ومدى علاقتها في تحديد الوعاء الضريبي	أتفق تماما	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماما	وسط الحسابي	انحراف معياري
1	القياس المحاسبي يخضع لقيود أو محددات لا يمكن تجاوزها	14 %23	33 %54.1	10 % 16.1	3 %4.9	1 %1.6	3.918	0.682
3	مبررات اعتماد محددات القياس المحاسبي هي مراعاتها للموضوعية في القياس من ثم ابتعادها عن الاجتهاد الشخصي وعدم التحيز وبالتالي عدالة القوائم المالية.	22 %36.1	30 %49.3	9 %14.8	-	-	4.214	0.685
4	ثبات وحدة النقد تمكن المحاسب من المقارنة والتجميع وتسهل على المخمن والمدقق عملية التحاسب الضريبي.	13 %21.3	26 %42.6	16 %26.2	3 %4.9	3 %4.9	3.704	1.022
5	يعد القياس والتوصيل من أهم وظائف المحاسبة وعلى والمدقق والمخمن أن يكون	23 %37.7	27 %44.3	9 %14.8	2 %3.3	-	4.163	0.799

	على اطلاع كاف بهما.							
4	يعد محدد الموضوعية المحاسبية سببا للتقليل من الاجتهاد الشخصي للمخمن والمدقق و الإبتعاد عن التحيز وهذا ينسجم مع قاعدة العدالة الضريبية.	11 %18.0	29 %47.5	13 %21.3	8 %13.1	-	3.704	0.919
5	يستخدم المخمن و المدقق وحدة النقد المحلية كأساس في عملية التحاسب .	18 %29.5	37 %60.7	3 %4.9	2 %3.3	1 %1.6	4.131	0.784

الارتباط بين محددات القياس المحاسبي والوعاء الخاضع للضريبة

تم حساب معامل الإرتباط بين محددات القياس المحاسبي وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة حصلنا على النتائج الأتية، والجدول يوضح ذلك:

معامل الإرتباط بين محددات القياس المحاسبي وتحديد والوعاء الخاضع للضريبة

الوعاء الخاضع للضريبة	محددات القياس المحاسبي	معامل الارتباط (بيرسون)
0.668**	1	Pearson Correlation محددات القياس المحاسبي
0.000		Sig. (2-tailed)
61	61	المجموع

**(Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

المصدر: من إعداد الباحث بالإستناد إلى نتائج الحاسوب

من الجدول يتضح إن هناك علاقة ارتباط طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة (0,01) بين محددات القياس المحاسبي و الوعاء الخاضع للضريبة وهذا يدعونا إلى القول بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محددات القياس المحاسبي و الوعاء الخاضع للضريبة .

من خلال كل ما تقدم نستنتج مدى العلاقة بين محددات القياس المحاسبي والوعاء الخاضع للضريبة وأتضح تأثيرها بالوعاء الخاضع للضريبة من خلال إجراءات المخمن بالحالة الدراسية .

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1- تحقيق أهداف الضريبة يتحقق بوجود العلاقة الإيجابية بين المحاسبة والضريبة فحينما تؤثر المحاسبة بتحديد الدخل المحاسبي ومن ثم الدخل الضريبي فالقوانين الضريبية تؤثر في تنظيم مهنة المحاسبة من خلال إلزام الشركات بمسك سجلات وتدقيقها من قبل مراقب حسابات بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 لأغراض ضريبة الدخل.

2- إن محددات القياس المحاسبي تعطي دليل واضح لإدارة الشركات لإتباع طرق وأساليب ثابتة لمعالجة المشاكل المحاسبية في القياس من أجل أعداد قوائم مالية تبين حقيقة الوضع المالي للشركة .

3- إنّ إجراءات الفحص الضريبي المتبعة حالياً من قبل السلطة المالية تقتصر على الفحص الضريبي المكتبي من دون أن تمتد تلك الإجراءات لتشمل إجراءات فحص ميدانية لأعمال المكلفين على الرغم من أن قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في المادة (28) الفقرة (2) أعطى للسلطة المالية الحق في أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها، فضلاً عن ذلك ما ورد في المادة (6) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 لأغراض ضريبة الدخل التي أعطت الحق أيضاً للسلطة المالية وبأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على

طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات و الإستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته.

4- توفر أدلة الإثبات ضمن الحسابات المقدمة والتي تعتبر كلمة الفصل في قبول المصاريف من عدمه ضمن الحسابات وهو تطبيق لمحدد الموضوعية، ويتضح ذلك من خلال الحالة الدراسية لشركة (م ع ش).

التوصيات

1- العمل على زيادة تفعيل العلاقة بين المحاسبة والسلطة المالية والابتعاد عن النظرة الضيقة والتي تعني إستخدام المحاسبة للتحايل أو التهرب الضريبي وذلك عن طريق العمل بين مراقب الحسابات والجهات والهيئات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق، وغيرها من الجهات ذات العلاقة بهدف الإرتقاء بمستوى مهنة المحاسبة وتطوير فاعليتها في المساهمة في تزويد السلطة المالية بمعلومات مالية أكثر ملائمة وموثوقية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

2- ضرورة إعداد قوائم مالية تراعي محددات القياس المحاسبي من خلال البيانات المالية المفصح عنها وذلك من أجل تلافي مشاكل القياس .

3- حث موظفي السلطة المالية ودعمهم في العمل على تفعيل إجراءات الفحص الميداني لأعمال المكلفين وممارسة حقهم القانوني في التحري والتحقق عن دخل المكلف الحقيقي والبحث عن مصادره في محل وجودها والإطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والإستفسار عن كل ما لهُ علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته مع مراعاة إعطائهم الوقت الكافي لذلك.

4- ضرورة الاهتمام والاطلاع الكاف لكلا من (المخمن، والمدقق) بمحدد الموضوعية وإعطائه أهمية خاصة، مع مراعاة الاهتمام بالمحددات الأخرى للقياس المحاسبي لأن بعضها يكمل البعض الأخر.

المصادر

أولا: الكتب

1- الجاوي، طلال محمد، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 .
2- جربوع، يوسف محمد، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط 2، دمشق، سوريا، 2000 .
3- حنان، رضوان حلوة، **" مدخل إلى النظرية المحاسبية "**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005 .
4- رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل، **المحاسبة الضريبية**، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2001 .
5- شاهين، على عبدالله، **النظرية المحاسبية**، الجامعة الإسلامية – غزة، 2006 .
6- الشيرازي، عباس مهدي، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار النشر ذات السلاسل، الكويت، 1990.
7- الطحان ، صبيح ، **أصول التدقيق الحديث** ، ج2 ، مطبعة الزمان ، بغداد ، العراق ، 1978
8- عطا، محمد حامد، **الفحص الضريبي علماً وعملاً** ، الموسوعة الضريبية، الإسكندرية،2002 .
9- عفانة وآخرون ، عدي ، **المحاسبة الضريبية** ، دار وائل للنشر، عمان ، 2004.
10- العمار، رضوان وليد، **أساسيات في الإدارة المالية**، ط1، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997 .
11- كام، فيرنون: **"نظرية محاسبية"**، ترجمة الدكتور رياض العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل،2000 .
12- كيسو، دونالد و ويجانت ، جيري ، **المحاسبة المتوسطة،ج1**، ترجمة كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1988 .
13- مرعي، عبد الحي وآخرون: **"أصول القياس المحاسبي"** دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
14- مطر، محمد، والبسيوطي، موسى،**"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس- العرض-الإفصاح"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2008 .
15- هندركسن، الدون، **النظرية المحاسبية**، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1990 .
16- هيجر، ليستراي وماتوتش سيرج، **المحاسبة الإدارية ط4**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

ثانيا: الرسائل والإطاريح والدوريات والنشرات

1- حسن ، ميلاد فيصل، **مدى الأخذ بالمحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية لتحديد الوعاء الضريبي**، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد،2012.
2- الحيالي، وليد، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
3- الذهبي، علي ناجي سعيد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها**، أطروحة لنيل شهادة المحاسب القانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، 2009.
4- صاحب، عبد الرسول، **مدى الأخذ بأدلة الأثبات في الفحص الضريبي**، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.
5- مراد، خالد صلاح الدين، **الفحص الضريبي على الدخل واتجاهاته المعاصرة في العراق في ضوء قانون ضريبة الدخل الرقم 113 لسنة 1982**، بحث تطبيقي في الهيأة العامة للضرائب لنيل شهادة الدبلوم في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، 1990.
6- نجلاء عباس محمود، **إجراءات مراقب الحسابات للتحقق من صحة القياس المحاسبي في النشاط الزراعي**، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2010 .

ثالثا : المصادر الأجنبية

A. **A. A Research in accounting measurement, Collected papers. 1966** .

الملاحق

الميزانية العمومية لشركة (م ع ش) شركة مساهمة خاصة كما في 31/كانون الأول/ 2011

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
1	الموجودات		
	الموجودات المتداولة		
18	النقود في(الصندوق والمصارف)	55757438	52477343
15	الاستثمارات	12700920	19732000
14	الائتمان النقدي		
144	الأوراق التجارية المخصومة والمبتاعة	1457830	2175307
14	القروض والتسليفات	99212936	16398748
16	المدينون	4932802	191347
	مجموع الموجودات المتداولة		
11	مجموع الموجودات الثابتة بعد تنزيل الإندثارات	4252191	3078165
	مجموع الموجودات		
	الحسابات المتقابلة		
19	التزامات العملاء لقاء العلميات المصرفية(بعد تنزيل التأمينات القابلة لها)	59511807	4116659
	المجموع	177962754	98169569

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية	السنة السابقة
2	المطلوبات		
	المطلوبات المتداولة		
25	حسابات جارية وودائع	56876891	40308484
22،26	الدائنون	3232406	1972456
	مجموع المطلوبات المتداولة		
	المطلوبات الثابتة		
211	رأس المال المدفوع	55000000	55000000
224،223،222	الاحتياطيات	3352650	1771970
	مجموع المطلوبات الثابتة		
	مجموع المطلوبات		
	الحسابات المتقابلة		
29	التزامات العملاء لقاء العمليات المصرفية (بعد تنزيل التأمينات التي لها مقابل)	59500807	4116659
	المجموع	177962754	98169569

المحاسب المدير المفوض مراقب الحسابات خضوعا لتقريرنا المؤرخ في

الشركة (م ع ش) شركة مساهمة خاصة حساب الأرباح والخسائر للسبة المنتهية 31 / 12/ 2011

زقم الدليل الحسابي	التفاصيل	السنة الحالية	السنة السابقة
	إيرادات النشاط الجاري		
44	إيرادات العمليات المصرفية	5947473 000	2892818000
46	إيرادات الاستثمار	2105828 000	3576769 000
		8053301 000	1999941 000
	ينزل : المصروف الجاري		
34	مصروفات العمليات المصرفية	1469507000	107344 000
37	الاندثار	148712000	107344 000
33،32،31	المصروفات الادارية	3637860000	3047354000
	فائض العمليات الجارية	2797222000	5154636 000

49،43	تضاف الإيرادات التحويلية	214494 000	1314948 000
39،38	تنزل المصروفات التحويلية	1075151000	167524 000
	العجز/الفائض : موزع كما مبين	1936565 000	696561 000
212	احتياطي قانوني	81938000	29301 000
224	مخصص ضريبة دخل	297805 000	110533 000
2149	الأرباح غير الموزعة	1556822 000	556727 000
	المجموع	1936565 000	696561 000

الف دينار	التفاصيل
1936565000	الربح (الخسارة) بموجب حساب الأرباح والخسائر تضاف المصاريف غير المقبولة لأغراض ضريبة الدخل
1212100	إعانات منتسبين
1937777100	صافي الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل
290666565	ضريبة الدخل 15% من الربح المعدل
1936565000 290666565	صافي الربح بموجب حساب الأرباح والخسائر تنزل ضريبة الدخل
1645898435 82294921 1563603514	صافي ربح بعد تنزيل الضريبة والخاضع للاحتياطي الإلزامي الاحتياطي الإلزامي بنسبة 5% من المبلغ أعلاه أرباح غير موزعة بنسبة 95%

كشف التخصيصات كما في 2011/12/31

رقم الدليل المحاسبي		الرصيد كما 2011/1/1	الإضافات خلال السنة	التنزيلات خلال السنة	الرصيد كما في 2011/12/31
232	<u>تخصيصات طويلة الأجل</u> مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مخصص فوائد المتوقفين عن الدفع	 1200790233 720474139	 510840000 340560000		 1711630233 1061034139
	المجموع	1921264372	851400000		2772664372